

Пивовар Ю. І., Казанцев А. І.

УДК 336.2

Ю. І. Пивовар,
кандидат юридичних наук, доцент

А. І. Казанцев,
бакалавр права

ПРИНЦИП ІНДИВІДУАЛЬНОЇ ЮРИДИЧНОЇ ВІДПОВІДАЛЬНОСТІ ПЛАТНИКА ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ: ПРОБЛЕМИ НОРМАТИВНОЇ ВИЗНАЧЕНОСТІ ТА РЕАЛІЗАЦІЇ

У статті з'ясовано причини порушення конституційного принципу індивідуальної юридичної відповідальності платників податку на додану вартість. Вивчено та означено адміністративну й судову позицію у вирішенні податкового спору, пов'язаного з позбавленням податкового кредиту платника податку у зв'язку з визнанням фіктивної діяльності його контрагента. Відстоюється та обґрунтовується авторська позиція щодо необхідності законодавчого закріплення принципу індивідуальної податково-правової відповідальності платників податків загалом, та в сфері адміністрування податку на додану вартість, зокрема.

Ключові слова: податок на додану вартість, індивідуальна юридична відповідальність, адміністрування ПДВ, рішення суду, податковий кредит, фіктивні операції, контролюючі органи.

Ю. И. Пивовар, А. И. Казанцев

Принцип индивидуальной юридической ответственности плательщика налога на добавленную стоимость: проблемы нормативной определенности и реализации

В статье обозначены причины нарушения конституционного принципа индивидуальной юридической ответственности плательщиков налога на добавленную стоимость. Изучены и обозначены административная и судебная позиции в решении налогового спора, связанного с лишением налогового кредита налогоплательщика в связи с признанием фиктивной деятельности его контрагента. Отстаивается и обосновывается авторская позиция о необходимости законодательного закрепления принципа индивидуальной налогово-правовой ответственности налогоплательщиков в целом, и в сфере администрирования налога на добавленную стоимость в частности.

Ключевые слова: налог на добавленную стоимость, индивидуальная юридическая ответственность, администрирование НДС, решение суда, налоговый кредит, фиктивные операции, контролирующие органы.

Yu. Pyvovar, A. Kazantsev

The principle of individual legal responsibility of payer of tax value-added: problems of normative certainty and realization

The authors revealed the causes of the violation of the constitutional principle of individual legal responsibility of payers of value added tax. Is defined and studied administrative and judicial position into tax disputes related to the deprivation of taxpayer of tax credit in connection with the recognition of fictitious activities of his contractor. Advocated and justified the author's position on the need for legislative consolidation of the principle of individual liability tax and taxpayers in general and the administration of the value added tax in particular.

Key words: value added tax, individual legal responsibility, administration of value added tax, judgments, tax credit, fictitious transactions, regulatory authorities.

Постановка проблеми та її актуальність.

Сучасна економічна ситуація в країні обумовлює необхідність підвищення ефективності управління публічними фінансами, зокрема шляхом застосування різноманітних державно-правових засобів. Одним із головних таких механізмів, що слугує головною умовою та методом мобілізації фінансових ресурсів до бюджету держави, є оподаткування. Попри впровадження єдиного кодифіковано акту законів у сфері оподаткування та чергових реформ у цій сфері, проблема побудови ефективної податкової системи залишається однією з найбільш актуальних в Україні. На думку практиків та теоретиків, вирішення вказаної проблеми має здійснюватись шляхом комплексного вивчення й аналізу як існуючої в Україні законодавчої бази, правозастосовної практики, так і накопиченого у європейських країнах досвіду у сфері оподаткування. Особливе місце у сучасних фахових наукових дискусіях відводиться податку на додану вартість як одному з основних бюджетоформуючих податкових платежів, питома вага якого у структурі податкових надходжень державного бюджету України щороку становить понад 50 %.

Для України питання адміністрування (встановлення, стягнення і відшкодування) податку на додану вартість (ПДВ) має актуальне і принципове значення, оскільки його стратегічна роль (наявність на території країни-члена ЄС) продиктована обов'язковою умовою для вступу України до Європейського Союзу. Крім того, безперечно, саме ПДВ притаманний потужний податковий потенціал, відіграючи важливу роль у фінансово-бюджетній політиці країни.

Слід зазначити, що починаючи з 2015 року, система адміністрування ПДВ зазнала суттєвих змін, і на даний час вона перебуває у активній стадії реформування. Тому систематизація основних теоретичних та практичних проблем щодо адміністрування ПДВ, а також визначення перспектив подальших досліджень проблемних питань у даній сфері й сьогодні є актуальними.

Аналіз досліджень і публікацій. Питання адміністрування податку на додану вартість входять у число найбільш актуальних й досліджуваних в сучасній науці фінансового пра-

ва. Особливу увагу нині учені й практики приділяють й інституту юридичної відповідальності платників податку, серед яких авторами найбільш значимих напрацювань є: М. П. Кучерявенко, О. П. Гетманець, Д. В. Роженко, О. М. Жукевич, Ю. С. Дроговоз, С. В. Івахненко, Ю. А. Кузьмінський, Ю. А. Литвин, М. С. Пушкар, О. А. Долгих, Т. А. Крушельницька, П. В. Мельник, Л. О. Новицький та інші. Разом з тим, проблема індивідуальної податково-правової відповідальності платників податків є відносно новою й, у зв'язку з цим, недостатньо вивченою теоретиками й практиками.

Мета статті полягає в окресленні основних проблем, пов'язаних з реалізацією принципу індивідуальної податкової відповідальності платника податку на додану вартість, а також означенні шляхів їх вирішення.

Виклад основного матеріалу. В механізмі реалізації державної податкової політики, головна мета якої полягає в організації наповнення дохідної частини бюджету держави з різних джерел для покриття витрат, пов'язаних із виконанням нею своїх функцій, центральне місце займають суб'єкти господарювання – платники ПДВ (далі – платники податку) як об'єкти контрольної діяльності фіскальних органів. Особлива роль таких платників податку та відповідна увага до їх діяльності з боку держави зумовлена механізмом адміністрування ПДВ, що передбачає, зокрема, оцінку правомірності встановлення податкового кредиту. Інтерес до вказаного елемента як з боку контролюючих органів, так і платників податку криється у його значенні при формуванні бази оподаткування. Як відомо, податковим законом передбачено право платника податків на одержання податкового кредиту в порядку і на умовах, визначених ПК України (пп. 17.1.5 ст. 17). Згідно з п. 14.1.181 ст. 14 Податкового кодексу України (ПК України) податковий кредит – сума, на яку платник податку на додану вартість має право зменшити податкове зобов'язання звітного (податкового) періоду, визначена згідно з розділом V цього Кодексу [1].

Аналіз податкової практики та відомчих інструкцій вказує, що під час перевірки платника податку на предмет правомірності податкового

кредиту, працівники контролюючих органів відстежують ланцюги господарських операцій, з метою виявлення взаємовідносин між суб'єктами господарювання з ознаками фіктивності. При цьому, у разі виявлення відповідних ознак (елементів) контролюючий орган, зазвичай, позбавляє права на податковий кредит третього, четвертого та всіх наступних у ланцюгу покупців (платників ПДВ). Стан такого правозастосування призводить до соціальної напруги, публічно-приватного правового конфлікту, що виникає між платниками податків (зокрема, добросовісними) та контролюючими органами й знаходить свій вияв у численних податково-правових спорах. Ключовим у таких спорах є питання: чи є визнання первинного постачальника фіктивним підприємством за вироком суду підставою для позбавлення покупців цього постачальника податкового кредиту за умови, що всі бухгалтерські документи за такою угодою оформлено згідно з законодавством?

Відповідно до нормативного трактування фіктивним підприємством визначається – створення або придбання суб'єктів підприємницької діяльності (юридичних осіб) з метою прикриття незаконної діяльності або здійснення видів діяльності, щодо яких є заборона (ч. 1 ст. 205) [2]. З цього визначення слідує, що фіктивне підприємство не може бути сумісним із легальним оформленням фінансово-господарських операцій за участю такого суб'єкта господарювання. Отже, можна допустити, що законодавець в основу встановлення ознак фіктивності відносить все ж таки критерій легальності оформлення господарських взаємозв'язків між контрагентами, процедурною формою закріплення яких є первинна бухгалтерська документація.

Додатково на важливість первинної бухгалтерської документації (за умови її правильного складення й оформлення) для визнання господарської операції реальною вказує також норма в ПК України, якою встановлено, що господарська діяльність – це діяльність особи, пов'язана з виробництвом (виготовленням) та/або реалізацією товарів, виконанням робіт, наданням послуг, спрямована на отримання доходу і проводиться такою особою самостійно

та/або через свої відокремлені підрозділи, а також через будь-яку іншу особу, що діє на користь першої особи, зокрема за договорами комісії, доручення та агентськими договорами (п.п. 14.1.36 ст. 14) [1].

Своєю чергою первинним документом закон визначає – документ, який містить відомості про господарську операцію та підтверджує її здійснення (ст. 1) [3].

В результаті аналізу положень ПК України та Закону України «Про бухгалтерський облік» можна дійти висновку, що операція набуває ознак господарської, якщо вона призводить до *реальних змін майнового стану платника* та підтверджена належно *оформленими первинними бухгалтерськими документами*.

Разом з тим, маємо констатувати, що на практиці в більшості випадках наявності у платника-покупця усіх належно оформлених первинних бухгалтерських документів, що підтверджують реальність операції та зміну майнового стану платника, контролюючі органи все ж таки скасовують податковий кредит такого платника-покупця, керуючись при цьому рішенням суду (що набрало законної сили) за ст. 205 КК України щодо постачальника (у тому числі, первинного) відповідної продукції. Загалом за таких умов навколо податкового кредиту виникає конфлікт, вирішення якого платники податку намагаються віднайти в судах.

Водночас, вивчення судової практики вказує, що переважна частина рішень судів приймається не на користь платників податків, оскільки до 2016 року суди, як правило керувались п. 17 постанови Пленуму Верховного Суду України від 25.03.2003 № 3 «Про практику застосування судами законодавства за окремі злочини у сфері господарської діяльності». В останній висловлена судова позиція, згідно з якою злочин, відповідальність за який передбачена ст. 205 КК України, вважається закінченим з моменту державної реєстрації суб'єкта підприємницької діяльності або набуття права власності на нього. Інакше кажучи, якщо нелегальність діяльності такого суб'єкта встановлена вироком суду за ст. 205 КК України, відповідно, усі здійснені таким суб'єктом операції мають статус фіктивних. З січня 2016 року орієнтиром судам для прий-

няття рішень за вказаною категорією справ стали постанови ВС України від 26.01.2016 № 21-5851a15 та пізніше, від 22.03.2016, № 21-2927a15 по справі № 2a-1670/7873/11. У цих судових актах Колегія суддів Судової палати в адміністративних справах ВС України зайняла однозначну позицію, за якою стверджується: «... Статус фіктивного підприємства несумісний з легальною підприємницькою діяльністю, навіть за формального підтвердження її первинними документами. Зазначене вище, на думку колегії суддів Судової палати в адміністративних справах ВС України, дає підстави для висновку про те, що первинні документи, які стали підставою для формування податкового кредиту та валових витрат, виписані контрагентом, фіктивність господарської діяльності якого встановлена вироком суду, не можуть вважатися належно оформленими та підписаними повноважними особами звітними документами, які посвідчують факт придбання товарів, робіт чи послуг, а тому віднесення відображених у них сум ПДВ до податкового кредиту є безпідставними». Виходячи з юридичної сили рішень ВС України, що розкривається у ч. 5 ст. 13 оновленого Закону України «Про судоустрій і статус суддів» від 2 червня 2016 р. № 1402-VIII, висновки у таких постановах щодо застосування норм права є обов'язковими для всіх суб'єктів владних повноважень, які застосовують у своїй діяльності нормативно-правовий акт, що містить відповідну норму права [4]. Отже, можна допустити, що нині судова влада у процесі розв'язання даного виду податкових конфліктів віддає перевагу державним інтересам в особі фіскальних органів.

Частково заперечуючи існуючий судовий концепції у вирішенні вказаних спорів, наведемо деякі сторони й аргументи власної позиції.

По-перше, розвиваючи наукову позицію про доцільність законодавчого унормування в податковому законодавстві принципу індивідуальної юридичної відповідальності платника податку, вважаємо раціональним розглядати цей принцип з «фактологічної» точки зору. Зокрема, розглядаючи рішення контролюючого органу про скасування (у тому числі, позбавлення раніше наданого) податкового кредиту для

платника податку юридичним фактом й водночас різновидом негативних санкцій податково-правової відповідальності, ми стоїмо на усталених позиціях теорії деліктології, яка дає підстави наполягати на необхідності виділення трьох підстав застосування вказаного виду санкції (покарання) й, відповідно, настання даної відповідальності. Це фактична, юридична (формальна) та процесуальна підстави. Проте, як зазначали ми вище, у досліджуваних правозастосовних санкційних ситуаціях, як правило, не має навіть фактичної підстави, тобто скоєння конкретного податкового правопорушення платником податку (а тим більше, у випадках «ланцюгової реакції»). Адже вітчизняною судовою практикою узвичаєна достатність єдиного фактичного приводу для застосування санкції у формі позбавлення податкового кредиту до усіх покупців учасників процесу реалізації продукції (незалежно від їх кількості та, в принципі, й строків угод) – факту визнання фіктивності суб'єкту господарювання первісного продавця (реалізатора) даної продукції. На наше переконання, вжиття даного виду державного примусу (позбавлення податкового кредиту) має застосовуватись виключно до тієї особи, яку визнано винною у скоєнні правопорушення, склад якого визначений законом. При цьому, мають бути встановлені факти, які б свідчили про обізнаність платника податку у неправомірності діяльності їх контрагентів. Натомість маємо зауважити, що в чинному податковому законі відповідний вид правопорушення не закріплений (відсутня нормативна підстава), а також порядок застосування даного виду санкції.

По-друге, доповнюючи попередній аргумент, маємо наголосити на доцільності аналізу підстав виникнення у платника податку права на податковий кредит. Серед них, зокрема, слід виділити: а) факт сплати/нарахування сум податку у разі здійснення визначених законом видів операцій; б) реєстрація податкових накладних в ЄРПН. Як відомо, процедури вчинення обох видів дій для платників податків законом регламентовані на належному рівні й передбачають в них (у процедурах) участь органів державної влади, які виконують передусім контрольну функцію щодо законності проведення

операцій. За такого порядку складається ситуація, що держава, в особі відповідних контролюючих органів, на певному етапі податкового кредитування позитивно санкціонує видання податкового кредиту добросовісному платнику податків, а на наступному етапі – може скасувати своє ж рішення на підставі визнання порушником закону зовсім іншого суб'єкта права.

По-третє, на підтримку принципу індивідуальної відповідальності платника ПДВ можна навести позицію, за якою ми вважаємо недопустимим покладання на платника ПДВ-покупця додаткового обов'язку щодо здійснення перевірки фіктивності діяльності його контрагента, контролю за дотриманням його постачальником правил оподаткування. Звичайно, в законі відповідна норма прямої дії відсутня, проте умови, створені нині в державі, на жаль, примушують добросовісного платника податку до вжиття необхідних захисних заходів, які, найчастіше, виходять за межі права (протиправні). Натомість, юридичний обов'язок щодо здійснення відповідних заходів лежить у полі діяльності контролюючих органів, які мають своєчасно виявляти й «знешкоджувати» фіктивних підприємців, забезпечуючи загальну правову охорону державних інтересів та добросовісних платників податків.

По-четверте, вважаючи, що позбавлення податкового кредиту платників ПДВ, які мали операції щодо товару первинного виробника, при встановленні у подальшому в діяльності останнього елементів фіктивності, суперечить суміжному принципу презумпції невинуватості, ми переконані у необхідності дотримання судами та контролюючими органами передусім конституційної норми у ст. 62, відповідно до якої особа вважається невинуватою, доки її вину не буде доведено в законному порядку і встановлено обвинувальним вироком суду. Приєднуючись до обґрунтованої пропозиції З. М. Будька про необхідність нормативного закріплення в ПК України презумпції невинуватості платників податку та податкових агентів [5, с. 147], вважаємо, що добросовісні платники ПДВ – покупці не зобов'язані доводити свою невинуватість у вчиненні податкового правопорушення (зокрема, щодо причетності до фіктивної діяльності

контрагента), а усі сумніви держави щодо доведеності їх вини мають тлумачитись на їх користь.

По-п'яте, прогресивне оновлення судового законодавства все ж таки засвідчило пріоритетність закону перед рішеннями ВС України для судів при винесенні рішень в справах, у тому числі щодо податкового кредитування. На це вказує, зокрема, норма, згідно з якою, з одного боку, висновки щодо застосування норм права, викладені у постановках Верховного Суду, мають враховуватись іншими судами при застосуванні таких норм права, з іншого – лише суд має право відступити від правової позиції, викладеної Верховним Судом, тільки з одночасним наведенням відповідних мотивів (ст. 13) [4]. Одним із прикладів реалізації судами даної норми можна навести рішення ВАС України від 25.01.2016 по справі № К/9991/72726/12, в якому суд висловив власну позицію, вказавши, що встановлення фіктивності діяльності суб'єкта господарювання не передбачає автоматичного визнання усієї його діяльності протиправною, а правочинів, вчинених від імені такого суб'єкта, - нікчемними. Очевидно, для українських судів при встановленні індивідуальної юридичної відповідальності платника ПДВ у ході вирішення досліджуваних нами податкових спорів орієнтиром може слугувати практика Європейського суду з прав людини. Зокрема, це рішення ЄСПЛ у справах «Інтерсплав проти України» (2007 рік, заява № 803/02), «Булвес АД проти Болгарії» (2009 рік, заява № 3991/03), в яких суд дійшов висновку, що «... компанія-заявник не повинна нести відповідальність за наслідки невиконання постачальником його обов'язків щодо своєчасного декларування податку на додану вартість і, як наслідок, сплачувати податок на додану вартість повторно разом із пенею. Суд вважає, що такі вимоги прирівнюються до надзвичайного обтяження для компанії-заявника, що порушило справедливий баланс, який повинен був підтримуватися між вимогами загальних інтересів та вимогами захисту права власності» [6; 7]. У даному випадку такі рішення мають стати орієнтиром українському законодавцю для прийняття нових норм з метою усунення наявної правової прогалини.

Висновки. На підставі викладеного можна зробити висновок про нагальну необхідність законодавчого врегулювання питань щодо позбавлення податкового кредиту платників податку на додану вартість, право на який вже було реалізовано такими суб'єктами господарювання внаслідок санкціонування його державою, керуючись при цьому рішеннями про фіктивність постачальника продукції (послуги). Існуюча практика адміністративного та судового вирішення податкового конфлікту щодо позбавлення податкового кредиту, на думку авторів, не відповідає конституційним принципам індивідуальної юридичної відповідальності та презумпції невинуватості платників ПДВ (громадян та їх об'єднань).

Для забезпечення гарантій добросовісних платників ПДВ від безпідставного притягнення до податково-правової відповідальності, у тому числі, в формі позбавлення податкового кредиту, обґрунтовується доцільність внесення змін до Податкового кодексу України, закріпивши принцип індивідуальної відповідальності платника податку за податкові правопорушення. Встановлення цього принципу в податковому законі сприятиме зменшенню підстав для застосування контролюючими органами солідарної відповідальності до платників податків, що перебували у ланцюгу господарських операцій з контрагентом, в підприємницькій діяльності якого було виявлено елементи фіктивності.

Прогресивною новацією на вказаному шляху автори вважають спробу Мінфіну запровадити процедуру блокування/призупинення реєстрації податкових накладних/розрахунків коригування в Єдиному реєстрі податкових накладних. Суть такого механізму полягає в тому, що у системі СЕА ПДВ будуть блокуватися/призупинятися податкові накладні, які мають у собі ризиковий податковий кредит. При цьому розроблення критеріїв, за якими буде визначатись ризикованість податкового кредиту, доручено здійснити Мінфіну у строк до 1 квітня 2017 року.

Підтримуючи вказану ініціативу держави, очікуємо, що вона сприятиме перериванню комерційних ланцюгів з ознаками (елементами) фіктивності підприємництва. Вирішальну ж роль у новому механізмі гарантування права на

податковий кредит, й, зокрема, дотримання принципу індивідуальної податкової відповідальності платника податку, відіграватиме чіткість та обґрунтованість критеріїв ризикового податкового кредиту, а також запровадження автоматизованої системи управління ризиками, яка забезпечуватиме вжиття заходів попередження та оперативного припинення податкових правопорушень, шляхом автоматичного блокування податкових накладних в системі СЕА ПДВ при їх збігу з критеріями ризикованості податкового кредиту.

Література

1. *Податковий кодекс України* від 1 серпня 2016 р. № 2755-VI // *Голос України*. – 2010. – 4 грудня. – № 229-230.
2. *Кримінальний кодекс України* від 5 квітня 2001 р. № 2341-III // *Відомості Верховної Ради України*. – 2001. – № 25-26. – Ст. 131.
3. *Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні*: Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV // *Відомості Верховної Ради України*. – 1999. – № 40. – Ст. 365.
4. *Про судоустрій і статус суддів*: Закон України від 2 червня 2016 р. № 1402-VIII // *Урядовий кур'єр*. – 2016. – 31 серпня. – № 162.
5. *Будько З. М.* Презумпція невинуватості в податковому праві / З. М. Будько // *Форум права*. – 2011. – № 1. – С. 142-148 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbuv.gov.ua/e-journals/FP/2011-1/11bznvpp.pdf>
6. *Справа «Інтерсплав проти України»* (Заява № 803/02): рішення Європейського Суду з прав людини від 9 січня 2007 р. // *Офіційний вісник України* від 22.06.2007. – 2007. – № 43. – Ст. 1765. – Стор. 174.
7. *Справа ««Булвес» АД проти Болгарії»* (Заява № 3991/03): рішення Європейського Суду з прав людини від 22 січня 2009 р. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.krapka.org.ua/рішення-євросуду-булвес-ад-проти-болг/>

References

1. *Podatkovyj kodeks Ukrai'ny* vid 1 serpnja 2016 r. № 2755-VI // *Golos Ukrai'ny*. – 2010. – 4 grudnja. – № 229-230.

2. *Kryminal'nyj kodeks* Ukraï'ny vid 5 kvitnja 2001 r. № 2341-III // Vidomosti Verhovnoi' Rady Ukraï'ny. – 2001. – № 25-26. – St. 131.

3. *Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist'* v Ukraï'ni: Zakon Ukraï'ny vid 16 lypnja 1999 r. № 996-XIV // Vidomosti Verhovnoi' Rady Ukraï'ny. – 1999. – № 40. – St. 365.

4. *Pro sudoustrij i status suddiv*: Zakon Ukraï'ny vid 2 chervnja 2016 r. № 1402-VIII // Urjadovyj kur'jer. – 2016. – 31 serpnja. – № 162.

5. *Bud'ko Z. M.* Prezumpcija nevyuvatosti v podatkovomu pravi / Z. M. Bud'ko // Forum prava. – 2011. – № 1. – S. 142-148 [Elektronnyj resurs]. –

Rezhym dostupu: <http://www.nbu.gov.ua/e-journals/FP/2011-1/11bznvpp.pdf>

6. *Sprava «Intersplav proty Ukraï'ny»* (Zajava № 803/02): rishennja Jevropejs'kogo Sudu z prav ljudyny vid 9 sichnja 2007 r. // Oficijnyj visnyk Ukraï'ny vid 22.06.2007. – 2007. – № 43. – St. 1765. – Stor. 174.

7. *Sprava ««Bulves» AD proty Bolgarii'»* (Zajava № 3991/03): rishennja Jevropejs'kogo Sudu z prav ljudyny vid 22 sichnja 2009 r. [Elektronnyj resurs]. – Rezhym dostupu: <http://www.krapka.org.ua/rishennja-jevrosudu-bulves-ad-proty-bolg/>